

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., diecinueve (19) de febrero de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 11001-03-27-000-2016-00003-00 (22293)
Demandante: NATALI ÁLVAREZ FERREIRA
Demandado: DIAN

Temas: Sanción de proveedor ficticio. Valoración de pruebas.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho presentada por Natali Álvarez Ferreira contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante Dian).

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Natali Álvarez Ferreira solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

“PRIMERA: Declárese la nulidad de la Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración Confirmando Sanción Independiente No. 900002 de mayo 20 de 2014, proferido por el Director Seccional de Impuesto de Barranquilla.

SEGUNDA: Declárese la nulidad de la Resolución Sanción No. 022412013000349 de Noviembre 6 de 2013 proferida por la División de Gestión de Liquidación Tributaria de la DIAN seccional Barranquilla.

TERCERA: Como consecuencia de la nulidad del citado acto administrativo y como restablecimiento del derecho, se ordene:

- Revocar la sanción de proveedor ficticio impuesta en la Resolución Sanción No. 022412013000349 de Noviembre 6 de 2013.
- El archivo del expediente.

TERCERA: (sic) *Que se condene a la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN-**, a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos, toda vez que están demostrados los elementos fácticos y jurídicos que prueban las actuaciones irregulares de la entidad demandada”¹.*

1.2. Hechos relevantes para el asunto

La Dian declaró a Natali Álvarez Ferreira proveedora ficticia por el término de cinco (5) años, mediante las resoluciones 022412013000349 del 6 de noviembre de 2013 y 900002 del 20 de mayo de 2014 porque facturó ventas de chatarra inexistentes o simuladas con Caribbean Company S.A.S. por el primer bimestre de 2011.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. No se cumplieron los supuestos normativos para imponer la sanción de proveedor ficticio

El literal a) del artículo 671 del Estatuto Tributario establece que la sanción de proveedor ficticio procede cuando son facturadas ventas o prestación de servicios simuladas o inexistentes.

Los actos administrativos sancionatorios fueron ambiguos porque no determinaron cuál de las dos conductas fue en la que incurrió la actora, sino que se limitaron a indicar que las operaciones comerciales entre Natali Álvarez Ferreira y Caribbean Company S.A.S. eran “*inexistentes o simuladas*”.

La simulación y la inexistencia son conceptos diferentes que deben ser definidos de acuerdo con el Código Civil, debido a que la relación entre Natali Álvarez Ferreira y Caribbean Company S.A.S. era de naturaleza comercial.

En todo caso, ninguno de los dos supuestos fue demostrado. Respecto al primero, se considera que el contrato existe si se cumplen sus elementos esenciales. Así, el artículo

¹ Folio 1 del cuaderno 1.

1849 del Código Civil señala como elementos esenciales del contrato de compraventa que dos partes legalmente capaces se comprometan mutuamente a dar una cosa a cambio de un pago en dinero.

En el caso bajo examen, los contratos de compraventa de chatarra celebrados por Natali Álvarez Ferreira y por Caribbean Company S.A.S. en el primer bimestre de 2011 existieron porque se cumplen los supuestos del contrato de compraventa. Esto fue demostrado en el expediente administrativo con las facturas, las órdenes de pedido, las órdenes de entradas, los cheques, las órdenes de pago y los demás documentos contables.

De otro lado, la simulación consiste en un acuerdo entre las partes que tiene la finalidad de engañar a terceros, en la medida que el acto jurídico expuesto al público no tiene relación con su verdadera voluntad, según lo indicó la Corte Suprema de Justicia con base en el artículo 1766 del Código Civil.

La Dian no demostró que Natali Álvarez Ferreira y Caribbean Company S.A.S. no tuvieron la verdadera intención de celebrar los contratos de compraventa de chatarra durante el primer bimestre de 2011, ni que su intención era engañar a terceros, por lo que no podía afirmar que son transacciones falsas.

1.3.2. No procedía la valoración de la declaración juramentada presentada por Natali Álvarez Ferreira el 17 de noviembre de 2011

Los actos administrativos acusados impusieron la sanción de proveedor ficticio con base en diversos indicios, que constituyen pruebas indirectas que deben estar respaldadas en pruebas directas.

La única prueba directa que invocó fue la declaración juramentada presentada por Natali Álvarez Ferreira el 17 de noviembre de 2011, que no tenía valor probatorio porque el artículo 752 del Estatuto Tributario establece que la prueba testimonial es inadmisibile para demostrar hechos que pueden probarse con documentos o registros escritos.

De esta forma, la Dian no debió valorar la declaración juramentada, sino que debió tener en cuenta los documentos contables aportados, en especial el libro diario y el libro mayor de balances y movimientos de los meses de enero a febrero de 2011, la declaración de retención en la fuente por el mismo periodo, la resolución de facturación, el registro de inscripción de libros y firmas y los registros auxiliares de cuentas seleccionadas según el plan de auditorías y soportes.

1.3.3. Indebida demostración de los indicios alegados por la Dian

Los actos acusados impusieron la sanción con base en supuestos indicios a pesar que no existía prueba directa que los respaldara.

El primer indicio consistió en que en la dirección registrada por Natali Álvarez Ferreira en el Registro Único Tributario (en adelante Rut) no existe la capacidad operativa reflejada en su contabilidad. Sin embargo, la Dian no tuvo en cuenta que el negocio de la comercialización de la chatarra no requiere de ningún tipo de infraestructura especializada ya que no hay producción ni almacenamiento de inventario.

El segundo indicio consistió en que no pudo verificar la efectiva realización de los pagos por las transacciones del primer bimestre de 2011. No obstante, la Dian no desvirtuó en ningún momento la contabilidad presentada por la investigada, por lo que debió presumir que las operaciones comerciales declaradas fueron reales.

El tercer indicio consistió en que Natali Álvarez Ferreira e Ivo Alfonso Castro Santiago, proveedor de la investigada, obtuvieron la resolución de autorización de facturas mediante peticiones presentadas de forma simultánea y que imprimieron las facturas en el mismo lugar. Sin embargo, no existe prohibición legal para esta conducta.

El cuarto indicio fue que el Iva cuya devolución fue solicitada por la investigada no fue recaudado por el Estado. Pero la Dian no tuvo en cuenta que la investigada lo pagó a sus proveedores, de modo que no es su responsabilidad si ellos efectivamente entregaron los recursos a la autoridad tributaria.

Lo expuesto demuestra que la autoridad demandada ignoró por completo las pruebas directas que obraban en el expediente consistente en los documentos contables del año 2011 de Ivo Alfonso Castro Santiago, Logística Manantial S.A.S., otro proveedor de la investigada, y Caribbean Company S.A.S.

1.3.4. Indebido traslado de la carga de la prueba a la investigada

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece que los hechos consignados en las declaraciones tributarias se consideran ciertos, salvo que se haya solicitado una comprobación especial.

En el caso bajo examen, la Dian no demostró que los hechos declarados por la contribuyente fueran falsos, de modo que se presumen ciertas las operaciones de compraventas declaradas por el primer bimestre del año 2011.

1.3.5. La naturaleza del negocio de comercialización de chatarra en Colombia

Los actos administrativos acusados demuestran que la Dian desconoce cómo opera el negocio de comercialización de la chatarra, lo cual hizo que considerara de forma errónea que Natali Álvarez Ferreira no tenía la capacidad operativa.

La compra y venta de metales ferrosos no requiere de infraestructura especializada porque no es necesario almacenar inventarios ya que, una vez hecha la negociación con el proveedor y con el cliente, el envío de la chatarra se hace directamente.

Además, se trata de un negocio que tiene un bajo margen de rentabilidad, por lo que almacenar inventarios únicamente causaría pérdidas para los comerciantes.

De otro lado, la Dian también afirmó que la investigada no tenía capacidad financiera para desempeñar la actividad. Pero, no tuvo en cuenta que se trata de un negocio rotativo en el que los clientes del exterior dan anticipos, además de la financiación obtenida por la empresa mediante créditos y aportes de los socios.

1.3.6. Recaudo del Iva por parte del Estado

La Dian también sostuvo que no recaudó el Iva cuya devolución fue solicitada por Natali Álvarez Ferreira por concepto de saldo a favor derivado del impuesto descontable por operaciones con sus proveedores.

En el expediente consta que la investigada está inscrita en la Cámara de Comercio de Barranquilla como comerciante que compra y vende metales ferrosos y no ferrosos, y que cumple con todas sus obligaciones como comerciante.

Por lo anterior, Natali Álvarez Ferreira está obligada a exigir a sus proveedores que expidan la factura de venta con inclusión del Iva, en cumplimiento del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, la investigada pagó a sus proveedores el Iva establecido en las facturas de venta. Cosa distinta, y que no puede perjudicarla porque no es de su control, es que los proveedores no hayan entregado lo pagado a la Dian.

La investigada actuó de buena fe porque está pidiendo la devolución únicamente de lo efectivamente pagado.

1.3.7. Procedía el reconocimiento de compras e impuestos descontables por el primer bimestre del año 2011

La Dian no demostró que las operaciones de compra realizadas por Natali Álvarez Ferreira el primer bimestre de 2011 no fueron reales, por lo que no podía rechazar los impuestos descontables pagados a sus proveedores.

Como fue expuesto, dichos actos jurídicos cumplen los elementos esenciales del contrato de compraventa del Código Civil.

Además, no es lógico que una empresa realice un pago sin recibir nada a cambio, como concluyó la Dian al desconocer que los pagos fueron probados con los soportes contables.

1.3.8. La Dian no desvirtuó la contabilidad de la contribuyente

Los artículos 772 y 773 del Estatuto Tributario establecen que la contabilidad llevada de acuerdo con la ley es prueba suficiente y favorable al contribuyente.

La Dian no demostró que la contabilidad de Natali Álvarez Ferreira fue llevada de forma errónea, por lo que es prueba directa que no puede ser suplida con indicios, como trató de hacerlo en los actos sancionatorios.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la Dian compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Sobre la valoración probatoria realizada por la Dian

Las pruebas directas en que la Dian fundamentó su decisión fueron recaudadas mediante el Auto de Traslado 0000021 del 12 de marzo de 2013, que ordenó el traslado de las pruebas contenidas en el Expediente PD 2011002308 en contra de Caribbean Company S.A.S., el Auto de Cruce 022382011000382 del 5 de octubre de 2011, que verificó las transacciones realizadas entre Natali Álvarez Ferreira y Caribbean Company S.A.S., y el Acta de Investigación del 31 de octubre de 2012, que estableció la inexistencia de las transacciones entre los dos contribuyentes.

Dichos documentos soportaron los siguientes indicios:

En primer lugar, en la declaración juramentada presentada del 17 de noviembre de 2011, Natali Álvarez Ferreira sostuvo que las ventas efectuadas a Caribbean Company S.A.S. eran pagadas mediante cheques de Bancolombia. Sin embargo, dichos cheque nunca fueron consignados en alguna cuenta bancaria propia o de terceros.

Como la actora no demostró que el pago estaba respaldado, no era posible dar valor a su contabilidad, de modo que se invirtió la carga de la prueba y ella debió demostrar la existencia de las transacciones.

Adicionalmente, la investigada afirmó que inició el ejercicio de su actividad comercial con un capital inicial de \$50'000.000 obtenidos de ahorros y préstamos de familiares, pero a pesar de ser una gran cuantía de dinero no existe prueba alguna de que fue utilizado el sistema financiero.

El segundo indicio deriva de la información contable de la actora, pues en ella consta que tiene un saldo a favor por impuestos descontables por \$610'450.000, a pesar de que sus proveedores solo declararon un saldo a pagar por Iva de \$15'560.000.

En tercer lugar, en la visita realizada el 17 de noviembre de 2011 al establecimiento de comercio de la dirección registrada en el Rut, se evidenció que la investigada no tenía la capacidad operativa reflejada en la contabilidad y documentos de soporte.

La falta de capacidad operativa no puede justificarse en la naturaleza del negocio de venta de chatarra porque requiere el manejo de grandes volúmenes de inventario y, por lo tanto, de espacio de almacenamiento.

La contribuyente no pudo demostrar la existencia de las transacciones realizadas durante el primer bimestre del año 2011 con los que pretende soportar el Iva pagado por las operaciones con sus proveedores.

La resolución de autorización de facturación de la actora fue expedida el 12 de enero de 2011 con el consecutivo 0001 a 5000, y la resolución de autorización de facturación de Ivo Alfonso Castro Santiago fue expedida el 7 de enero de 2011 con el mismo consecutivo. Esto demuestra que las dos solicitudes fueron presentadas simultáneamente.

Además, los consecutivos de las facturas expedidas entre sí solo tienen sentido si mutuamente son los únicos clientes. Pero, en sus respectivas contabilidades consta que no es así, por lo que solo se explica este hecho en que acordaron la elaboración de las facturas y no fue producto de sus relaciones comerciales.

Esto se refuerza en que las facturas de ambos contribuyentes fueron impresas por el mismo sujeto, Edulfo Antonio Mejía Mendoza.

La documentación contable aportada durante la investigación no demuestra que el Iva supuestamente pagado fue efectivamente recaudado. En efecto, la investigada declaró que el impuesto descontable por las operaciones comerciales con Ivo Alfonso Castro Santiago es de \$540'152.547, pero su proveedor solo declaró un impuesto por pagar de \$15'560.000. Debido a lo anterior, no existe concordancia entre las dos declaraciones del Iva por el primer bimestre del año 2011.

Los indicios expuestos son suficientes para imponer la sanción de proveedor ficticio, prevista en el artículo 671 del Estatuto Tributario.

La contabilidad de la actora revela la existencia de un hecho económico, pero no impide la valoración de otros medios de prueba, pues así lo permite el artículo 743 del Estatuto Tributario. De esta forma, las pruebas expuestas permitieron desvirtuar la contabilidad de la actora en el caso concreto porque no corresponde a la realidad, según el artículo 744 del Estatuto Tributario.

3. Alegatos de conclusión de segunda instancia

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La Dian reiteró los argumentos expuestos en la oposición y, adicionalmente, puso de presente que el Consejo de Estado negó la pretensión de nulidad y restablecimiento del derecho respecto de los actos de determinación del tributo en contra de Caribbean Company S.A.S. mediante sentencia del 5 de febrero de 2019 porque concluyó que las compras del primer bimestre de 2011 a sus proveedores, entre ellos la actora, no fueron reales.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó negar las pretensiones de la demanda por lo siguiente:

No existe indeterminación de la conducta sancionada porque la Resolución 022412013000349 de 2013 señala expresamente que la actora es investigada por ser proveedora ficticia de Caribbean Company S.A.S. por el primer bimestre de 2011 ya que facturó ventas o prestación de servicios "*inexistentes*".

Aunque la actora afirmó que la factura es prueba suficiente de la existencia del negocio jurídico, esto no es cierto porque la jurisprudencia señala que la factura no supedita a la administración tributaria ni al juez a reconocer el costo, gasto o deducción, por lo que puede constatar si son reales las operaciones consignadas en ellas.

Además, indicó que la comprobación de indicios puede demostrar la inexistencia de las operaciones, por lo que la decisión de la administración tributaria no debe basarse solo en pruebas directas.

En este caso, la Dian demostró la falta de capacidad operativa respecto de la contabilidad, obtuvo la declaración juramentada, verificó que los cheques no fueron consignados en cuentas bancarias, comprobó que la autorización de facturación de la actora fue solicitada de forma simultánea por su único proveedor, por lo que fue suficientemente demostrada la procedencia de la sanción.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si la Dian demostró que Natali Álvarez Ferreira incurrió en la infracción prevista en el artículo 671 del Estatuto Tributario porque facturó ventas inexistentes o simuladas con Caribbean Company S.A.S.

2. Sobre la valoración de las pruebas por parte de la Dian para declarar a Natali Álvarez Ferreira proveedora ficticia

2.1. Según la actora, los actos administrativos acusados no especificaron cuál fue su conducta objeto de reproche porque se limitaron a indicar que las ventas realizadas por ella fueron “*simuladas o inexistente*”. Sin embargo, esos conceptos no son sinónimos, por lo que debió precisar qué infracción fundamentó la sanción.

Por su parte, el Ministerio Público afirmó que no hay indeterminación porque la Resolución 022412013000349 de 2013 señala expresamente que la sanción es impuesta porque la actora realizó “*operaciones ficticias*”, lo que significa que son inexistentes.

Al respecto, el literal a) del artículo 671 del Estatuto Tributario vigente, al momento de la ocurrencia de los hechos de la demanda, establece la sanción de proveedor ficticio por

cinco (5) años para las personas o entidades que facturen ventas o prestaciones de servicios simulados o inexistentes².

Esta Sección resaltó que la redacción de la norma permite concluir que la infracción es cometida por la facturación de ventas o servicios simulados o inexistentes, es decir, por la realización de una o ambas conductas. Como consecuencia de lo anterior, la sanción impuesta no es ambigua porque el acto sancionatorio indique que la facturación fue “*simulada o inexistente*”³.

Esta postura tuvo sustento en que, de acuerdo con la Real Academia Española, la simulación es la alteración aparente de la causa o el objeto de un acto o contrato, mientras que la inexistencia es la falta de veracidad de las operaciones. Así las cosas, ambos términos hacen referencia a que las transacciones facturadas no son reales.

Lo expuesto permite concluir que, en el caso bajo examen, los actos administrativos acusados no son nulos porque hayan indicado que las ventas realizadas por Natali Álvarez Ferreira son “*simuladas o inexistentes*”.

2.2. La demandante sostuvo que la Dian no demostró que las operaciones comerciales realizadas entre ella y Caribbean Company S.A.S. el primer bimestre de 2011 fueron simuladas e inexistentes.

Se debe tener en cuenta que la sanción de proveedor ficticio procede cuando la administración tributaria desvirtúe la realidad de las facturas que soportan esas transacciones, que según el artículo 771-2 del Estatuto Tributario son pruebas idóneas de los costos e impuestos descontables⁴.

Para estos efectos, el artículo 742 *ibídem* dispone que deben utilizarse los medios de prueba previstos en las leyes tributarias o el Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso), en cuanto sean compatibles con las normas tributarias⁵.

En casos similares, esta Sección resaltó que la administración tributaria puede hacer uso de los indicios siempre que sean valorados en conjunto y que el hecho indicador (prueba

² Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 671. Versión entonces vigente del Decreto 624 de 1989.

³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2017-00041-00 (23393). Sentencia del 18 de julio de 2018. C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴ Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 771-2. Creado por la Ley 383 de 1997. Artículo 3.

⁵ “Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 742. Creado por la Ley 52 de 1977. Artículo 32.

directa) tenga una conexión real, conducente y pertinente con el hecho indicado (prueba indirecta)⁶.

En todo caso, una vez la Dian controvierte la realidad de los documentos soporte de las ventas mediante los medios de prueba autorizados por la ley, la carga de la prueba se traslada al investigado porque debe aportar las pruebas que acrediten la existencia de la operación⁷.

Con base en estas precisiones, la Sala verificará si las pruebas obrantes en los antecedentes administrativos permiten concluir que las ventas de chatarra realizadas por Natali Álvarez Ferreira no son reales.

2.3. En la declaración juramentada presentada el 17 de noviembre de 2011, consta que Natali Álvarez Ferreira sostuvo que Caribbean Company S.A.S. *“me pagó en cheques de Bancolombia girados a mi nombre, no había plazo estipulado”* y que tenía cuentas bancarias *“en Colpatría y Colmena, pero no las utilizó en el negocio”*⁸.

Según la actora, la declaración juramentada no es válida porque el artículo 752 del Estatuto Tributario señala que la prueba testimonial no es admisible para demostrar hechos que deben constar en documentos o registros escritos⁹.

Esta Sección consideró en otro caso que la declaración juramentada no es un medio probatorio en sí mismo, sino que puede dar lugar a un testimonio cuando proviene de un tercero¹⁰.

Como consecuencia de la anterior distinción, los hechos contenidos en la declaración juramentada del 17 de noviembre de 2011 no son un testimonio, en la medida que fueron declaraciones presentadas por la investigada. Esto, a su vez, significa que no opera la prohibición del artículo 752 del Estatuto Tributario, que fue invocada por la actora.

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2015-00049-00 (21903). Sentencia del 26 de julio de 2018. C.P.: Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2017-00041-00 (23393). Loc. Cit.

⁸ Folio 33 de los antecedentes.

⁹ Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 752. Creado por el Decreto 1651 de 1961. Artículo 82.

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-31-000-2011-01859-01 (20762). Sentencia del 25 de octubre de 2017. C.P.: Julio Roberto Piza Rodríguez.

2.4. Con base en los apartes transcritos de la declaración juramentada, la Dian puso de presente que resulta contradictorio que la actora haya recibido el pago mediante cheques y que no haya demostrado que los consignó en cuentas bancarias propias o de terceros, a pesar de que se trataban de grandes sumas de dinero. Así las cosas, concluyó que este es el primer indicio de que las operaciones facturadas por Natali Álvarez Ferreira no son reales¹¹.

Según la actora, esta conclusión no es correcta porque no se desvirtuó en ningún momento la contabilidad presentada durante la investigación en su contra, por lo que debió presumir que las operaciones comerciales declaradas fueron reales con base en el artículo 772 del Estatuto Tributario¹².

Sin embargo, nada impide que la administración tributaria demuestre que la contabilidad no se ajusta a la realidad, mediante el uso de otros medios de prueba¹³.

El artículo 774 del Estatuto Tributario establece dos requisitos para que la contabilidad constituya prueba, consistentes en que esté respaldada en comprobantes internos y externos y que no haya sido desvirtuada por medios probatorios directos o indirectos, siempre que estos no estén prohibidos por la ley¹⁴.

Las pruebas indirectas a las que se refiere esta norma son los indicios que, como fue expuesto, pueden ser utilizadas por la administración tributaria para demostrar la infracción que da lugar a la sanción de proveedor ficticio.

De esta forma, cuando la Dian concluyó que no existe prueba de que se hayan consignado los cheques en una cuenta bancaria de la actora o de terceros, está indicando que la contabilidad no está respaldada en un comprobante, lo que constituye un indicio de que las operaciones de venta del primer bimestre de 2011 no son reales.

A esta conclusión se suma que en el expediente no consta alguna prueba de la existencia de los cheques con los que la investigada afirmó que recibió el pago por la venta de chatarra.

¹¹ Folios 1412 a 1413 de los antecedentes.

¹² Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 772.

¹³ En un caso similar ver Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001-23-31-000-1996-00882-01 (12946). Sentencia del 13 de marzo de 2003. C.P.: María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁴ Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 774. Numerales 2 y 4.

Con base en lo anterior, contrario a lo afirmado por la actora, su contabilidad fue desacreditada por la autoridad tributaria por no cumplir los requisitos del artículo 774 del Estatuto Tributario, de modo que la valoración de la declaración juramentada y el indicio derivado de ella fueron válidos.

2.5. En el Acta de Visita al Contribuyente 3008601395599 del 31 de octubre de 2012 constan registros fotográficos de la dirección registrada en el Rut por la investigada y, con base en ellos, el funcionario que realizó la diligencia concluyó que no cuenta con la capacidad operativa reflejada en la contabilidad¹⁵.

El anterior análisis fue reiterado por la Dian en el Pliego de Cargos 022382013000062 del 23 de abril de 2013¹⁶ y en la Resolución 900002 de 2014¹⁷.

Según la actora, esta afirmación fue errónea porque no tuvo en cuenta que el negocio de la comercialización de la chatarra no requiere de ningún tipo de infraestructura especializada ya que no hay producción ni almacenamiento de inventario, sino que se hace el envío al exportador de forma directa. Además, se trata de un negocio que tiene un bajo margen de rentabilidad, por lo que almacenar inventarios únicamente causaría pérdidas para los comerciantes.

No obstante, en el expediente no consta que la actora haya presentado alguna prueba tendiente a demostrar que con su capacidad operativa se puede comercializar el volumen de mercancía reportada como vendida.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que esta Sección reconoció que el acta de visita expedida en cumplimiento de un auto de verificación o cruce de información es prueba válida de los hechos que la administración tributaria verifica directamente, en cuanto ejercicio de sus competencias de fiscalización¹⁸.

Debido a lo anterior, una vez la Dian fundamentó el Pliego de Cargos 022382013000062 del 23 de abril de 2013 en el Acta de Visita al Contribuyente 3008601395599 del 31 de octubre de 2012, dio a conocer a la investigada la prueba que tenía en su contra para

¹⁵ Folios 33 a 34 de los antecedentes.

¹⁶ Folios 76 a 77 de los antecedentes.

¹⁷ Folio 1413 a 1414 de los antecedentes.

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 23001-23-31-000-2008-00227-01 (18106). Sentencia del 1 de noviembre de 2012. C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Reiterado por Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 63001-23-31-000-2009-00049-01 (19478). Sentencia del 24 de octubre de 2013. C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia.

considerar que la capacidad operativa de la dirección registrada en el Rut no coincidía con su contabilidad.

Se reitera que a partir de ese momento se invirtió la carga de la prueba, por lo que la actora debió probar que su capacidad operativa era suficiente para el desarrollo de la actividad económica en el volumen reportado a la administración. Pese a lo anterior, no lo hizo.

Además, se recuerda que los actos administrativos sancionatorios objeto de controversia gozan de la presunción de legalidad, por lo que la carga de la prueba se invierte, pese a lo anterior, la actora se limitó a realizar afirmaciones sin respaldo probatorio.

Por lo anterior, la prueba directa contenida en el acta de visita es válida, así como el indicio que la Dian derivó de su análisis.

2.6. La Dian expuso en los actos acusados que la actora solicitó la devolución de un saldo a favor por el primer bimestre de 2011 de \$610.450.000, de los cuales \$540'152.547 derivan de los impuestos descontables de operaciones con Ivo Alfonso Castro Santiago. No obstante, ese proveedor solo declaró que el saldo a pagar por Iva recaudado es de \$15'560.000. De esta forma, la autoridad concluyó que el impuesto cuya devolución fue solicitada por la investigada nunca fue recaudado por el Estado.

La actora afirmó que realizó el pago a sus proveedores en cumplimiento de sus obligaciones como comerciante, de modo que no es su responsabilidad que Ivo Alfonso Castro Santiago no haya hecho la declaración de forma correcta. Además, señaló que la Dian no demostró que las operaciones de compra realizadas a sus proveedores no fueron reales, por lo que procedía el reconocimiento de impuestos descontables.

Se reitera que una vez la Dian puso de presente las pruebas por las cuales no aceptó los impuestos descontables, la carga de la prueba se trasladó a la investigada.

Teniendo esto presente, se resalta que si bien es cierto que en los antecedentes administrativos constan las facturas expedidas por Ivo Alfonso Castro Santiago en las que discriminó el valor correspondiente al Iva¹⁹, también lo es que no obra ningún documento que demuestre su pago efectivo, por la suma de \$540'152.547

De esta forma, la actora no desvirtuó la declaración presentada por su proveedor, en el que constan que las transacciones efectuadas el primer bimestre de 2011 con ella sólo causaron

¹⁹ Dichas facturas están dispersas por los cuadernos 2 a 6 de los antecedentes.

\$15'560.000, ni acreditó que efectivamente ella realizó el pago de \$540'152.547 por concepto de Iva.

Por lo expuesto, no fue desvirtuado el indicio probado por la Dian conforme con los actos administrativos acusados.

2.7. El cuarto argumento de la Dian fue que Natali Álvarez Ferreira obtuvo la resolución de autorización de facturación el 12 de enero de 2011 desde el consecutivo 001 al 5000. Así mismo, Ivo Alfonso Castro Santiago también obtuvo la autorización para el mismo consecutivo el 7 de enero del mismo año. Esto permite concluir que ambos presentaron las peticiones ante la Dian de forma conjunta.

Lo anterior, sumado a que las facturas de ambos fueron impresas por Eulfo Antonio Mejía Mendoza - Artes Gráficas Mejía, permite concluir que hubo acuerdo en la elaboración de facturas.

Al respecto, la actora señaló que no existe prohibición legal para que dos comerciantes presenten conjuntamente la petición de autorización de facturación.

La afirmación de la demandante es cierta, pero la valoración de esta prueba directa con los demás medios probatorios del expediente permite dar validez al indicio destacado por la Dian.

En efecto, se recuerda que la Dian rechazó válidamente el impuesto descontable por las operaciones comerciales de la actora con Ivo Alfonso Castro Santiago en cuanto que no concuerdan sus declaraciones.

Lo anterior, sumado a que ambos contribuyentes hayan obtenido la resolución de autorización de facturación y hayan impreso sus facturas de forma conjunta, permite tener como indicio que existió un acuerdo para la confección de facturas.

2.8. Como consecuencia de los argumentos expuestos, la actora no demostró que la Dian valoró erróneamente las pruebas que obraban en los antecedentes administrativos.

Contrario a lo afirmado en la demanda, el análisis en conjunto de las pruebas directas e indirectas recaudadas en la investigación permiten concluir que las transacciones celebradas por Natali Álvarez Ferreira con Caribbean Company S.A.S. el primer bimestre de 2011 no fueron reales.

2.9. La actora solicitó como prueba que se allegara el expediente administrativo FZ20112012001701 del 22 de agosto de 2012 para demostrar que las conclusiones de la Dian en los actos acusados fueron erróneas.

Aunque dicho documento no fue aportado a este expediente, el mismo obraba en el proceso con radicado interno 22240 y fue valorado al proferir la sentencia del 5 de febrero de 2019, en la que se cuestionaba la validez de los actos de determinación del tributo a cargo de Caribbean Company S.A.S. por el primer bimestre de 2011.

Y aún con él, la Sala concluyó que *“Las pruebas documentales e indiciarias relacionadas controvierten la compra de chatarra a los proveedores [dentro de los cuales se encontraba la actora], su pago, y la movilización de la mercancía; por lo que se concluye que CARIBBEAN COMPANYSAS en realidad no compró chatarra a los proveedores y, por ende, no exportó esa mercancía”*²⁰.

2.10. Por lo expuesto, serán negadas las pretensiones de la demanda.

3. Sobre la condena en costas

Conforme con el numeral octavo del artículo 365 del CGP, sólo habrá lugar a condena en costas cuando en el expediente exista prueba de su causación²¹.

Teniendo en cuenta que en el expediente no obra prueba alguna que permita comprobar la causación de costas procesales a la parte demandada, la Sala no condenará a su pago.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001-23-33-000-2013-00770-01 (22240). Sentencia del 5 de febrero de 2019. C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²¹ Cfr. Ley 795 de 2003. Artículo 45.

FALLA

- 1. Negar** las pretensiones formuladas por Natali Álvarez Ferreira.
- 2. Sin condena en costas.**
- 3. Reconocer** a Carolina Jerez Montoya como apoderada de la Dian en los términos y para los fines previstos en el poder que obra a folio 122 del cuaderno 2.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

MILTON CHAVES GARCÍA

**JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ**